Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 31699 du rôle
Inscrit le 22 novembre 2012

Audience publique du 13 mars 2014

Recours formé par
la société à responsabilité limitée AAA,
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31699 du rôle et déposée le 22 novembre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Charles Duro, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée AAA, établie et ayant son siège social à …., inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro … , représentée par son gérant actuellement en fonctions, tendant à la réformation sinon à l'annulation « *de la demande pré-mentionnée du 27 avril 2012 formée par le bureau d'imposition sociétés 6 et adressée à la Société requérante demandant la communication d'un ensemble de documents au titre d'une demande d'assistance administrative émanant des autorités fiscales françaises* » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 février 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 22 mars 2013 par Maître Charles Duro pour compte de la société à responsabilité limitée AAA ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Charles Duro et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience du 11 novembre 2013 ;

Vu l'avis du tribunal du 12 novembre 2013 autorisant les parties à déposer chacune un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 13 décembre 2013 par Maître Charles Duro pour compte de la société à responsabilité limitée AAA ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 janvier 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire ainsi que Maître Eric Pralong en remplacement de Maître Charles Duro et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience du 20 janvier 2014.

Le 27 avril 2012, le préposé du bureau d'imposition, sociétés 6, de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le préposé », adressa à la société à responsabilité limitée AAA, ci-après dénommée la « société AAA», une décision libellée dans les termes suivants :

« *Le bureau d'imposition Sociétés 6 a été saisi d'une demande d'assistance administrative émanant des autorités fiscales françaises dont le but est d'obtenir des renseignements au sujet de votre société dans le cadre d'un contrôle de la société civile immobilière « .... » et des revenus imposables en France de Monsieur BBB.*

Pour me mettre en mesure de donner suite à cette demande je vous invite à me faire parvenir jusqu'au 18 mai 2012 au plus tard les données suivantes

1. *une copie du contrat de prêt de 3.300.000 € (bilan 2009) que vous avez accordé à la SCI « ... »*

2. *une copie du contrat de l'emprunt de 4.450.000€ (bilan 2008) que vous avez signé avec un tiers. Veuillez me fournir des détails concernant l'affectation de la somme empruntée.*

Veuillez joindre les extraits des comptes bancaires ayant trait au paiement desdites sommes et une copie des avenants signés éventuellement à une date postérieure.

3. *Veuillez me fournir un relevé détaillé des remboursements effectués et des intérêts effectivement payés ou enregistrés comme créance ou dette en vertu des prédits contrats portant sur la période des années 2008-2010.*

4. *Veuillez m'indiquer si les deux contrats sont dotés d'un gage. A l'affirmative veuillez joindre des données détaillées.*

5. *Veuillez me faire parvenir une copie du contrat de vente de votre participation dans la société française « CCC »*

.

Les bases légales de la présente demande sont l'article 22 de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1er avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977, la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière

d'impôts directs ainsi que les paragraphes 201(1) et 175 de la loi générale des impôts (AO).

En outre veuillez noter que les instructions sur les voies de recours jointes en annexe font partie intégrante de la présente (…). »

Le litismandataire de la société AAA introduisit le 25 mai 2012 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », un recours hiérarchique contre ladite décision.

La société AAA a fait introduire, par requête déposée le même jour au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision précitée du préposé du 27 avril 2012.

Le tribunal décida dans son jugement du 12 juillet 2012 (n° 30630 du rôle), notamment, que le recours était irrecevable en ce qu'il avait trait aux années d'imposition 2008 à 2009 dès lors que la décision du 27 avril 2012 avait été prise par le préposé de sorte à rentrer dans les prévisions du paragraphe 237 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », en tant que décision discrétionnaire étrangère à une imposition en soi, laquelle doit faire l'objet d'une voie de recours sous la forme d'une contestation (« *Beschwerde* ») sur laquelle le directeur doit statuer pour autant que le préposé du bureau d'imposition n'aura pas fait usage de la faculté lui ouverte par le paragraphe 304 (1) AO et qu'à la date du jugement précité du 12 juillet 2012, si un recours hiérarchique formel au sens du paragraphe 237 AO avait été introduit entre les mains du directeur, ce recours n'avait pas encore été toisé. Pour le surplus, le tribunal déclara le recours recevable et fondé et annula la décision du 27 avril 2012 en ce qu'elle portait sur l'année d'imposition 2010 et renvoya le dossier en prosécution de cause au directeur.

Par décision du 23 août 2012, n° C 17626 du rôle, le directeur se prononça sur le recours hiérarchique introduit à l'encontre de la la décision du préposé du 27 avril 2012 en les termes suivants:

« *Le directeur des contributions,*

Vu la requête introduite le 29 mai 2012 par Me Charles DURO, au nom de la société à responsabilité limitée AAA, ..., en ce qu'elle tend à exercer un recours en annulation d'une décision du bureau d'imposition Sociétés 6 du 27 avril 2012 lui enjoignant, sur base d'une demande de renseignements émanant de l'administration fiscale française, de présenter un certain nombre de documents se rapportant aux années 2008 à 2010 ;

Vu le dossier fiscal;

Vu le jugement du tribunal administratif du 12 juillet 2012 (No 30630) ;

Considérant que la demande de renseignements du 27 avril 2012 afférente à l'année 2010 ayant été annulée par ladite juridiction pour incompétence du bureau d'imposition, la présente décision ne portera que sur le volet de la demande ayant trait aux années 2008 et 2009 ;

Quant à la recevabilité

Considérant qu'en vertu du § 237 de la loi générale des impôts (AO) la voie de recours ouverte contre une telle décision est le recours hiérarchique formel du § 303 AO (Beschwerde) dont le délai de trois mois court à partir de la notification, qui, en cas de simple pli postal, est accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste;

Considérant que le recours contre la décision du bureau d'imposition a été introduit par qui de droit (§ 303 AO) dans les formes et délai de la loi ;

qu'il est partant recevable;

Quant au fond

Considérant que la recourante fait essentiellement grief au bureau d'imposition de s'adonner à une « pêche aux renseignements » ;

Considérant que l'article 22 de la Convention conclue entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 1er avril 1958, approuvée par la loi du 17 août 1959, la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977, la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, ainsi que les paragraphes 201(1) et 175 de la loi générale des impôts (AO) autorisent le bureau d'imposition de l'Etat requis à demander des renseignements à une personne établie dans cet Etat dans l'hypothèse où, comme en l'espèce, la demande originaire de l'Etat requérant, ne donne pas lieu à critique;

qu'en vertu de ces dispositions, le bureau d'imposition dispose d'un pouvoir discrétionnaire et doit donc, de cas en cas, mesurer la décision en raison et en équité, conformément au § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) ;

Considérant que dans le cas présent, le bureau d'imposition a estimé, après un examen de la demande émanant de l'Etat français, que celle-ci serait régulière en la forme et qu'il y aurait donc lieu d'y faire droit notamment en invitant la recourante à présenter un certain nombre de documents plus amplement spécifiés à ladite demande ;

Considérant que ce faisant, le bureau d'imposition a donc fait une juste application de la loi ;

Considérant en effet que si aux termes du paragraphe 1 de l'article 22 de la Convention susvisée « les autorités compétentes des deux Etats pourront, soit d'office, soit sur demande, échanger, sous condition de réciprocité, les renseignements que les législations fiscales des deux Etats permettent d'obtenir, dans le cadre de la pratique administrative normale, nécessaires pour une application régulière de la présente convention. », il y a lieu de se référer aux dispositions du § 175 AO qui permettent expressément aux bureaux d'imposition de demander à toute personne de leur fournir tout renseignement nécessaire à la détermination exacte d'un impôt ce qui est le cas en l'espèce, de sorte qu'il ne saurait être question de « pêche aux renseignements ;

Considérant que l'instruction n'ayant pas révélé pour le surplus de violation de la loi ni d'erreur manifeste d'appréciation de la part du bureau d'imposition, le recours contre la décision du bureau d'imposition du 24 mai 2011 n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS

reçoit le recours en la forme ;

le rejette comme non fondé. »

Par requête déposée en date du 22 novembre 2012 au greffe du tribunal administratif, la société AAA a fait déposer un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation « *de la demande pré-mentionnée du 27 avril 2012 formée par le bureau d'imposition sociétés 6 et adressée à la Société requérante demandant la communication d'un ensemble de documents au titre d'une demande d'assistance administrative émanant des autorités fiscales françaises* ». Il échet de constater que bien que le dispositif de la requête introductive d'instance tende ainsi à la réformation sinon à l'annulation de la demande du 27 avril 2012 formulée par le bureau d'imposition sociétés 6 à l'encontre de la société BBB Holding, il ressort sans équivoque des motifs soutenant le recours ainsi que des explications orales du litismandataire de la société AAA formulées à l'audience des plaidoiries que le recours vise néanmoins la réformation sinon l'annulation de la décision du directeur du 23 août 2012.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 237 AO et de l'article 8 (3) 2. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, seul un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à l'encontre d'une décision du directeur se prononçant dans le cadre d'un recours hiérarchique formel prévu au paragraphe 303 AO. Le tribunal est partant incompétent pour statuer à l'encontre du recours principal en réformation.

Le recours en annulation est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A titre liminaire, il y a lieu d'examiner le moyen d'irrecevabilité du mémoire en réponse du délégué du gouvernement soulevé par la demanderesse pour des raisons de tardiveté au motif que la requête introductive d'instance ayant été déposée le 22

novembre 2012, le mémoire de l'Etat aurait dû être déposé le 22 février 2012 soit dans un délai de trois mois du dépôt de la requête conformément à l'article 5 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », et non le 25 février 2012.

A l'audience des plaidoiries, le délégué du gouvernement s'est rapporté à prudence du tribunal sur cette question.

Il échet de constater que l'article 5 de la loi du 21 juin 1999 prévoit qu'à peine de forclusion, le mémoire en réponse de l'Etat doit être fourni dans le délai de trois mois à dater de la signification de la requête introductive.

Il ressort des éléments et pièces soumis à l'examen du tribunal que la communication par le greffe du tribunal administratif à la partie étatique de la requête introductive d'instance est intervenue en date du 23 novembre 2012 de sorte que le délai de trois mois prévu à l'article précité a expiré le samedi 23 février 2013, soit un jour qui n'était pas un jour ouvrable. Il s'ensuit que conformément l'article 5 de Convention européenne sur la computation des délais, signée à Bâle le 16 mai 1972 qui dispose que « *Il est tenu compte des samedis, dimanches et fêtes légales dans la computation d'un délai. Toutefois, lorsque le dies ad quem d'un délai avant l'expiration duquel un acte doit être accompli est un samedi, un dimanche, un jour férié légal ou considéré comme tel, le délai est prolongé de façon à englober le premier jour ouvrable qui suit* », le délai a été prolongé jusqu'au premier jour ouvrable suivant, à savoir le lundi 25 février 2013. Le mémoire en réponse est partant recevable pour avoir été déposé dans le délai légal. Il s'ensuit que le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

En ce qui concerne l'analyse du bien fondé de la décision déférée, il y a lieu de relever qu'à l'audience des plaidoiries, le tribunal a rappelé qu'au vu du jugement précité du 12 juillet 2012, il est saisi en la présente instance de la décision du directeur qui se prononce sur la pertinence de la demande de renseignements des autorités fiscales étrangère ayant trait aux années 2008 à 2009 étant donné que le volet de la décision du préposé du 27 avril 2012 portant sur l'année 2010 a été annulé par le jugement précité du tribunal du 12 juillet 2012.

La demanderesse soutient tout d'abord en substance que la décision du préposé du 27 avril 2012 aurait été prise par une autorité incompétente en ce qu'une telle décision aurait dû émaner du directeur et non du préposé.

Le délégué du gouvernement n'a pas pris spécifiquement position sur cette question.

Il échet de rappeler, d'une part, que le tribunal n'est pas saisi de la décision du préposé mais de la décision du directeur et, d'autre part, que cette question a déjà été toisée par le tribunal dans le jugement précité du 12 juillet 2012 ainsi qu'il a été rappelé plus en avant. Le moyen afférent est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

La demanderesse en se fondant sur la version du 22 juillet 2010 de l'article 26 paragraphe 1 de la Convention modèle de l'OCDE estime en substance que les conditions posées à cet article à savoir que les renseignements faisant l'objet de la demande doivent être vraisemblablement pertinents et que la demande doit être précise et viser un cas concret ne seraient pas remplies en l'espèce. Elle donne à considérer que la demande de communication d'un contrat de prêt avec la société civile immobilière « ... », ci-après désignée par la « ..... », du détail des remboursements et des intérêts, des extraits bancaires et de la question de savoir si le prêt est doté d'un gage ne serait pas pertinente et n'aurait pas dû lui être adressée mais qu'il aurait plutôt appartenu à l'administration fiscale française de l'adresser à la société de droit français faisant l'objet du contrôle fiscal. En particulier, quant à la demande de communication du contrat de prêt avec un tiers, elle fait valoir que ces documents ne seraient pas pertinents pour le contrôle fiscal en France de la ..... et des revenus imposables de Monsieur BBB dès lors qu'ils ne concernent ni ladite société civile ni Monsieur BBB mais un tiers et elle-même. Elle estime que la demande visant des relations avec des tiers serait constitutive d'une démarche qui doit être qualifiée de « *pêche aux informations* ». Enfin, elle rappelle le principe selon lequel une demande de renseignements ne doit pas être suivie d'effet si elle vise des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur base de la législation interne ou de la pratique administrative de l'Etat requérant ou de l'Etat requis ou des renseignements qui révèleraient un secret commercial, ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public. Or, elle donne à considérer que si elle venait à communiquer les documents relatifs aux contrats de prêt, premièrement, il serait porté atteinte à son droit au respect de sa vie privée, deuxièmement, l'identité de son cocontractant serait dévoilée ainsi que les termes et conditions du contrat et d'autres informations couvertes par le secret commercial tel que les sources du financement et ses marges bénéficiaires et, troisièmement, elle serait victime d'un grave préjudice étant donné que la valeur ajoutée de son activité serait précisément l'existence d'un carnet d'adresse de valeur et sa capacité à effectuer des financements et des refinancements. Enfin, elle fonde son refus de communiquer les extraits bancaires demandés sur pied du règlement grand-ducal du 24 mars 1989 relatif au secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d´investigation des administrations fiscales, ci-après désigné par « le règlement grand-ducal du 24 mars 1989 ».

Le délégué du gouvernement résiste à cette argumentation en affirmant tout d'abord que ce serait à tort que la demanderesse contesterait le bien-fondé de la décision directoriale. Il donne à considérer que la demande de renseignements serait relative à des informations concernant les années d'imposition 2008 et 2009 de sorte que ce serait la version de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1er avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, ci-après dénommée « la convention », avant la signature de l'Avenant du 9 juin 2009 qui serait applicable. Il estime ainsi que ce serait à juste titre que le directeur aurait confirmé la décision du préposé qui devrait procéder aux mesures d'instructions appropriées afin d'exécuter la demande de renseignements étrangère. Il fait valoir que la procédure à déployer par le bureau d'imposition serait identique à celle qu'il devrait mettre en œuvre pour obtenir les mêmes informations dans un cas similaire pour

déterminer et établir correctement l'impôt luxembourgeois. Il ajoute que les renseignements demandés ne seraient pas des données secrètes ou confidentielles mais constitueraient de simples éléments et informations que le détenteur des informations serait obligé en vertu de la loi de révéler sur demande aux autorités fiscales dans le cadre international de l'échange obligatoire de renseignements. Il rappelle que la procédure suivie en l'espèce ne diffèrerait en rien des mesures administratives et des pouvoirs d'investigation que la loi luxembourgeoise mettrait à disposition de l'administration des Contributions pour exécuter sa mission d'imposition dans une situation analogue, mais purement interne. Il s'appuie sur le prescrit des paragraphes 201 (1), 175, 202 et 22 AO pour affirmer que dans le cadre d'une procédure d'imposition nationale en vertu de ces dispositions légales, le bureau d'imposition serait autorisé à s'adresser à une tierce personne pour lui requérir par mandement des informations indispensables dans le cadre de l'imposition d'un contribuable déterminé, laquelle aurait l'obligation légale de fournir ces informations (sauf en cas des exceptions limitativement énumérées aux paragraphes 176 et s. AO) et qu'en cas de refus par ladite personne, le bureau d'imposition serait en droit de faire exécuter sa demande de renseignements par fixation d'astreinte(s).

Suite à la communication de la demande de renseignements des autorités françaises par la partie étatique, la demanderesse fait valoir en substance qu'il ressortirait de la lecture de la demande que son but ne serait en réalité pas de contrôler ni la situation fiscale de la ..... ni la sienne, mais que l'ensemble du contrôle serait destiné à viser un tiers, Monsieur BBB ce qui constituerait un cas de « *fishing expedition* » contraire aux exigences de pertinence vraisemblable prescrites par l'article 22 de la convention dès lors que les autorités françaises resteraient en défaut de démontrer l'existence d'un lien certain entre Monsieur BBB et la ......

Le délégué du gouvernement répond en substance que la présente cause serait connexe à une autre demande de renseignements émanant des autorités fiscales françaises concernant également la ..... aux termes de laquelle celles-ci auraient sollicité des informations sur la société anonyme DDD, autre société qui aurait été constituée à Luxembourg par Monsieur BBB et que cette demande aurait été toisée par arrêt de la Cour administrative du 17 janvier 2013 portant le numéro 31732C du rôle. Il donne à considérer que les principes dégagés par la Cour administrative dans cet arrêt seraient d'application *mutatis mutandis* à la présente cause, à savoir, notamment, qu'il serait non contesté que Monsieur BBB serait l'associé majoritaire et gérant unique de la ..... ayant fait l'objet d'un contrôle fiscal en France, de la demanderesse et de la société anonyme DDD. Il en déduit que la demande de renseignements française serait « *vraisemblablement pertinente* ».

Il est constant en l'espèce que la décision du préposé du 27 avril 2012 enjoint à la demanderesse de lui communiquer les documents suivants, à savoir (1) une copie du contrat de prêt de ….. € (bilan 2009) accordé à la ....., (2) une copie du contrat de l'emprunt de …. € (bilan 2008) signé avec un tiers (en ce compris les détails concernant l'affectation de la somme empruntée et les extraits des comptes bancaires ayant trait au paiement desdites sommes et une copie des avenants signés éventuellement à une date postérieure), (3) le relevé détaillé des remboursements effectués et des intérêts

effectivement payés ou enregistrés comme créance ou dette en vertu des prédits contrats portant sur la période des années 2008-2009, (4) l'indication de la question de savoir si les deux contrats sont dotés d'un gage (avec communication des données détaillées dans l'affirmative) et (5) une copie du contrat de vente de la participation dans la société française « CCC ».

Il y a lieu pour le tribunal d'en vérifier le contenu à la lumière des dispositions applicables.

Il échet à cet égard de rappeler que la teneur de l'article 22 de la convention dans sa version applicable au présent litige est la suivante :

« *§1. Les autorités compétentes des deux États pourront, soit d'office, soit sur demande, échanger, sous condition de réciprocité, les renseignements que les législations fiscales des deux Etats permettent d'obtenir, dans le cadre de la pratique administrative normale, nécessaires pour une application régulière de la présente convention. Tout renseignement échangé de cette manière doit être tenu secret et ne peut être révélé qu'aux personnes qui s'occupent de la perception des impôts auxquels se rapporte la présente convention. Il ne pourra pas être échangé de renseignements qui dévoileraient un secret commercial, bancaire, industriel ou professionnel ou un procédé commercial.*

§2. Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des États contractants l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à sa propre réglementation ou à sa pratique administrative, ou contraires à sa souveraineté, à sa sécurité, à ses intérêts généraux ou à l'ordre public, ou de transmettre des indications qui ne peuvent être obtenues sur la base de sa propre législation et de celle de l'État qui les demande. ».

Ainsi, les autorités compétentes peuvent échanger, sous condition de réciprocité, des renseignements sous condition (1) qu'ils soient nécessaires à une application régulière de la convention, (2) qu'ils puissent être obtenus dans le cadre de la pratique administrative normale, (3) qu'ils soient tenus secrets et qu'ils ne soient révélés qu'aux personnes qui s'occupent de la perception des impôts auxquels se rapporte la convention, (4) qu'ils ne soient pas de nature à dévoiler un secret commercial, bancaire, industriel ou professionnel ou un procédé commercial. En tout état de cause, aucune autorité ne peut prendre des mesures administratives dérogeant à sa propre réglementation ou à sa pratique administrative, ou contraires à sa souveraineté, à sa sécurité, à ses intérêts généraux ou à l'ordre public, ou transmettre des indications qui ne peuvent être obtenues sur la base de sa propre législation et de celle de l'État qui les demande.

Il échet de rappeler que le paragraphe précité porte sur les renseignements «*nécessaires pour une application régulière de la présente convention*». Suivant son intitulé, la convention poursuit un double but. Elle tend d'abord à éviter les doubles impositions et ensuite à établir des règles d'assistance administrative en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. L'échange prévu n'est donc pas limité aux renseignements nécessaires à une application régulière, et propre à empêcher l'utilisation abusive, des

dispositions de la convention qui s'occupent de la double imposition, comme par exemple les dispositions concernant l'établissement du bénéfice d'un établissement stable, la réduction ou l'exemption de retenues d'impôt à la source, la procédure amiable mais il englobe également les renseignements nécessaires de façon générale pour l'application des lois internes des Etats contractants relatives aux impôts visés par la convention.

En l'espèce, la demande des autorités françaises concerne la société civile immobilière de droit français … dont Monsieur BBB est actionnaire à hauteur de 80% tandis que Madame EEE est actionnaire à hauteur de 20%. La demande des autorités françaises mentionne ensuite que Monsieur BBB en serait le gérant unique et qu'il serait également actionnaire de la société anonyme de droit français CCC, ainsi que de la société demanderesse.

Quant à la question de l'absence de lien entre la demanderesse, la société civile immobilière de droit français … faisant l'objet du contrôle et Monsieur BBB soulevée par la demanderesse, il y a lieu d'avoir égard à l'arrêt de la Cour administrative précité qui a retenu qu'il existe une similitude univoque entre la raison sociale de la demanderesse et le nom patronymique de Monsieur BBB ainsi qu'entre les initiales du nom de Monsieur BBB et la ...... Abstraction même faite de la question de savoir si la ..... est à considérer comme entité fiscalement opaque ou transparente en France, ces éléments doivent être considérés comme un faisceau d'éléments qui est suffisamment étayé pour créer une apparence rendant l'existence de liens entre la société demanderesse et la ..... - ayant, en quelque sorte et pour le moins en apparence, Monsieur BBB comme dénominateur commun - suffisamment probable pour que la demande des autorités françaises afin d'obtenir des renseignements sur l'existence éventuelle de liens entre Monsieur BBB et la société demanderesse soit vraisemblablement pertinente dans le cadre du cas d'imposition de la ...... La Cour administrative en a conclut que la demande de renseignements française litigieuse tend ainsi à voir confirmée ou infirmée une apparence suffisamment concrète créée par les éléments à sa disposition et que les autorités françaises n'arrivent pas à établir avec les éléments à leur propre disposition. Force est au tribunal de constater que la demande des autorités françaises tombe *a priori* dans le champ d'application de l'article 22 de la convention dès lors que les renseignements demandés visent à obtenir des informations sur les contribuables concernés nécessaires à l'application des dispositions de droit interne français relatives à l'impôt sur le revenu et sur la fortune.

Quant à la question de savoir si la nature des renseignements demandés par le préposé tels que confirmés par le directeur dans la décision déférée tombent dans le champ d'application de l'article 22 de la convention de sorte à être qualifiés de « *renseignements que les législations fiscales des deux Etats permettent d'obtenir, dans le cadre de la pratique administrative normale, nécessaires pour une application régulière de la présente convention* », il y a lieu de rappeler que le tribunal a retenu plus avant qu'une condition essentielle de l'échange de renseignements est que ceux-ci ne soient pas de nature à dévoiler un secret commercial, bancaire, industriel ou professionnel ou un procédé commercial. Il échet d'entendre la protection relative au secret commercial, industriel ou professionnel comme suit : « *Innerhalb dieses Gesamtbereichs*

wirtschaftlicher Tätigkeit schützt Art.26 Abs. 2 Buchst. c diejenigen Kenntnisse, die nur einem begrenzten Personenkreis zugänglich, wirtschaftlich verwertbar und im Falle ihrer Offenlegung geeignet sind, Dritten einen Vorteil gegenüber demjenigen, dessen Interessen durch das Geheimnis geschützt sind, zu verschaffen »[1]. Ainsi, l'article 26 §2 lit. c) du modèle de Convention OCDE (à l'origine de la rédaction de l'article 22 précité) dispose que dans le cadre de l'exercice d'activités économiques sont seules protégées les informations qui ne sont accessibles qu'à un cercle restreint de personnes qui peuvent être exploitées sur un plan commercial et qui, en cas de divulgation, sont susceptibles d'avantager des tiers par rapport à la personne dont les intérêts sont protégés par le secret. Par ailleurs, il est admis que sous l'empire de la version concernée de l'article 22 de la convention, aucun échange de renseignements ne peut avoir pour objet de livrer un secret bancaire conformément aux dispositions du règlement grand-ducal du 24 mars 1989. En effet, les administrations fiscales sont elles-mêmes limitées dans leurs pouvoirs d'investigation par l'article 2 dudit règlement qui dispose que « *Les administrations fiscales n'ont pas le pouvoir de demander, à des fins de contrôle des impôts, des renseignements sur tous les comptes d'une catégorie ou d'une importance déterminée* ».

Il est constant en l'espèce que les documents visés concernent (1) une copie du contrat de prêt accordé à la ....., (2) une copie d'un contrat de prêt signé avec un tiers (en ce compris les détails concernant l'affectation de la somme empruntée et les extraits des comptes bancaires ayant trait au paiement desdites sommes et une copie des avenants signés éventuellement à une date postérieure), (3) le relevé détaillé des remboursements effectués et des intérêts effectivement payés ou enregistrés comme créance ou dette en vertu des prédits contrats portant sur la période des années 2008-2009, (4) l'indication de la question de savoir si les deux contrats sont dotés d'un gage et (5) une copie du contrat de vente de la participation dans la société française « CCC ».

Force est au tribunal de constater de concert avec la demanderesse que la demande de communication relative aux contrats de prêt visés sous les points (1) et (2) ci-dessus et la question de leur sûreté visée sous le point (4) ainsi que du contrat de vente visé sous le point (5) concerne des conventions conclues par la demanderesse avec ses cocontractants, conventions qui tombent dans le champ d'application du secret commercial tel qu'analysé plus en avant par le tribunal de sorte que toute divulgation à un tiers autre que les signataires desdites conventions est de nature à enfreindre le libellé de l'article 22 sus-visé. Il s'ensuit que le moyen tiré de la violation de l'article 22 de la convention relatif à la communication des points (1), (2), (4) et (5) de la décision déférée est fondé.

Quant à la communication des renseignements visés sous le point (3), le tribunal a retenu plus en avant qu'aucun échange de renseignements sous l'empire de l'article 22 en sa version examinée en la cause ne peut avoir pour objet de livrer un secret bancaire, il

---

[1] Klaus Vogel, Dobbelbesteuerungsakommen, Kommentar, 3. Auflage, Verlag C.H. Beck München, p. 1786 n° 110.

s'ensuit que le moyen tiré de la violation de l'article 22 de la convention relatif à la communication du point (3) de la décision est fondé.

La décision directoriale du 23 août 2012 n'étant en aucun point conforme au prescrit de l'article 22 de la convention dans la mesure où elle tend à obtenir et à continuer aux autorités françaises des renseignements de nature à dévoiler un secret commercial, bancaire, industriel ou professionnel où un procédé commercial visés qui ne sont par essence pas communicables, il y a lieu de l'annuler.

Par ces motifs ;

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour statuer sur le recours principal en réformation ;

reçoit le recours subsidiaire en annulation ;

au fond, le déclare justifié, partant annule la décision directoriale du 23 août 2012 dans la mesure où elle enjoint à la société à responsabilité limitée AAA de fournir les renseignements y visés aux points (1) à (5) et renvoie ladite décision au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président ;
Anne Gosset, premier juge,
André Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 13 mars 2014, par le vice-président en présence du greffier Monique Thill.

s.Monique Thill s.Françoise Eberhard